

ドイツ会計制度とコンテン・ラーメンの 整合性についての検討

森 美智代

はじめに

1. 会計制度の基礎的構造
 - (1) 全体経済における会計制度
 - (2) 会計制度とコンテン・ラーメンの関係
2. 簿記とコンテン・ラーメン
 - (1) コンテン・ラーメン
 - (2) 財務及び経営簿記とコンテン・ラーメン
3. 企業経営におけるコンテン・ラーメンの体系
 - (1) 企業共通のコンテン・ラーメン
 - (2) SKR 3及びSKR 4のコンテン・ラーメン
4. 会計制度とコンテン・ラーメンの関係
 - (1) 会計制度がSKR 4に及ぼす影響
 - (2) 商法及び国際的会計基準 (IAS/IFRS・US-GAAP) のコンテン・ラーメンへの影響

おわりに

はじめに

各国の国内会計制度と国際会計基準（IAS/IFRS）との調和化が注目されるなかで、欧州における資本市場では、上場企業の会計基準が、従来の債権者保護から投資家保護に移行した会計基準で統一化されようとしている。

アングロ・アメリカ型の会計基準との調和に向けて、従来の大陸型の会計制度は変化している。この会計制度の変化にともなって、企業の記帳及び財務諸表の作成の基礎となっているコンテン・ラーメンは、どのように変化をしているであろうか。

本稿では、まず全体経済において会計計算システムが、どのように機能しているのか、また会計制度の変化にともなって、財務諸表の基礎となっているコンテン・ラーメンは、どのように変化しているのか、さらにコンテン・ラーメンの基本原則は、会計制度とどのような関係をもっているのか、について検討することにした。

この3つの課題を探求することによって、コンテン・ラーメンと会計制度との関係が明らかになると考える。

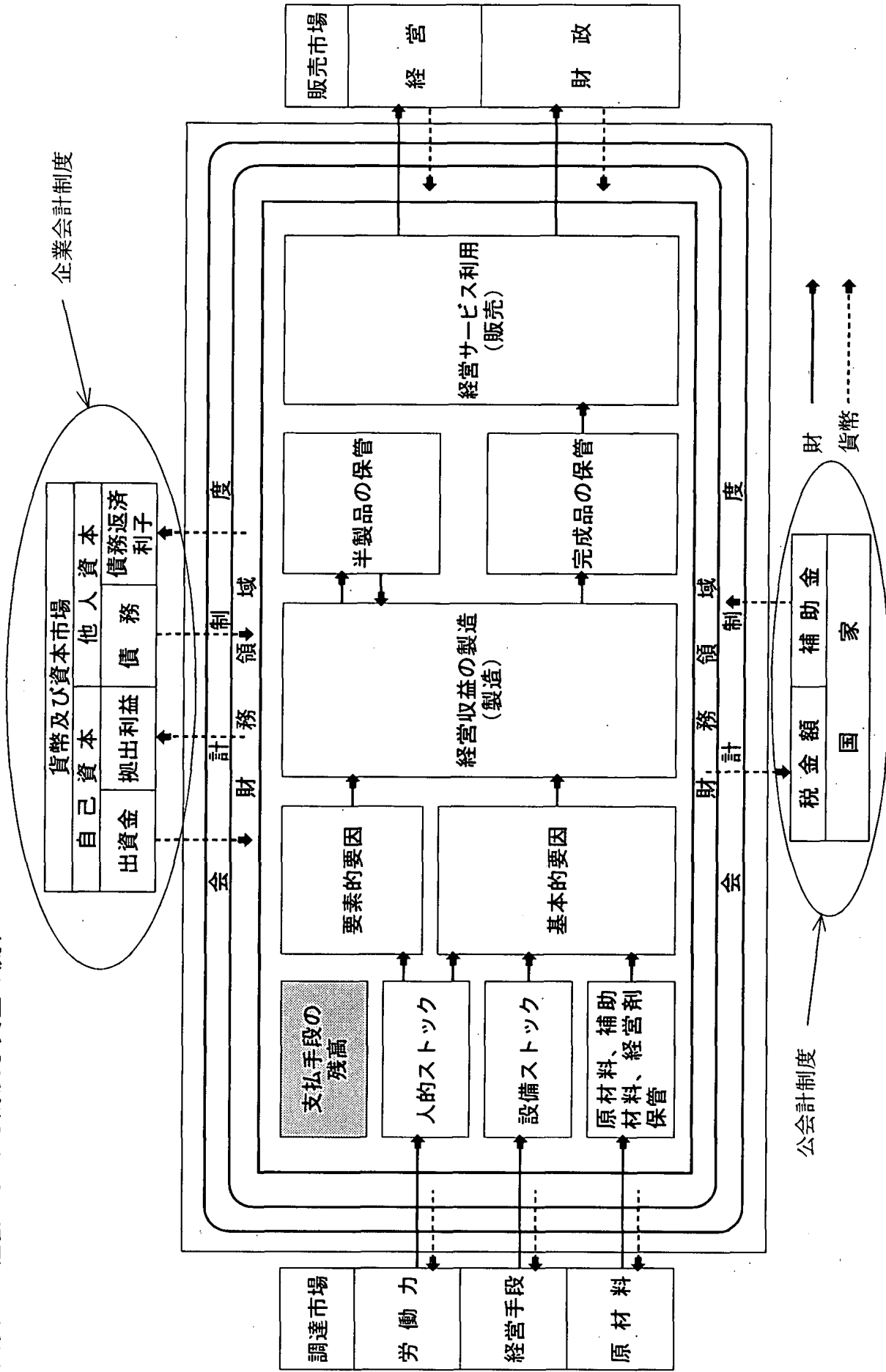
1. 会計制度の基礎的構造

(1) 全体経済における会計制度

企業は、財貨の流れの循環過程において利益を生み出している。その循環過程は、図表1に示される。全体経済において、企業は調達市場及び販売市場、財貨市場と結びつき、また他方では国家に対する課税の支払義務という過程で活動している^{注1)}。この過程において、企業経営と行財政に資金が流れることになる。

注1) Wöhe, Günter, *Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre*, 21., Auflage, München 2002, S.11.

図表 1 経営における財及び資金の流れ



(出所) Wöhe, Günter, Kußmaul, Heinz, Grundzüge der Buchführung und Bilanztechnik, 4., Auflage, S.2.

企業の経営資金は、自己資本と他人資本からなる。この資金は、調達市場では営業設備、材料及び商品を購入するために、また労働市場では労働力提供に対する報酬の支払いのために支出される。原料、経営財、労働力のような原価要素は、成果産出のために投入される。このような資金の流れで産出される成果は、一定期間保管された後に、最終的には企業或いは最終消費者に販売される。販売で獲得された資金は、次の投資に投下され、経営上の循環過程が、新たに開始される^{注2)}。

販売過程において発生する財貨増減は、企業経営の会計システムによって把握される。企業経営の会計システムは、記録及び管理機能、その他に会計報告、情報伝達、意思決定等において機能している^{注3)}。

(2) 会計制度とコンテン・ラーメンの関係

企業会計の領域では、財務簿記を基礎とするコンテン・ラーメン表1-1にみられるように、財務会計の領域と密接に関係している。期間計算を目的にしている財務簿記は、価値増加と価値消費を示し、期間における財産或いは資本構造の増減を認識し、決算期間の全体的価値消費を費用として、全体的価値増加を収益として示す。

他方、経営簿記では、企業経営内部における製品の原価計算が行われる。産業コンテン・ラーメン (Industriekontenrahmen=IKR) 表1-2は、コンテン・ラーメンの勘定番号9に原価計算を包括している。成果の製造及び運用に際して発生する原価の認識・分配・算出の記帳が、コンテン・ラーメンに含められている^{注4)}。

注2) Wöhe, Günter/ Kußmaul, Heinz, *Grundzüge der Buchführung und Bilanztechnik*, 4. Auflage, München 2002, S.1.

注3) Wöhe, Günter/ Kußmaul, Heinz, *a.a.O.*, S.3.

注4) Wöhe, Günter/ Kußmaul, Heinz, *a.a.O.*, S.2-3.

表 1-1 財務簿記のコンテン・クラスの種類

		財務簿記のための勘定クラスの種類				成果計算 (損益計算)		開示及び決算のための勘定 (決算計算)
		貸借対照表 (残高計算)		消極側				
		(勘定グループに適合した商法266条第2項に従った貸借対照表分類)		(勘定グループに適合した商法266条3項に従った貸借対照表分類)		(勘定グループに適合した商法275条2項に従った損益計算書分類)		
0	1	2	3	4	5	6	7	8
有形固定資産及び無形資産対象物	金融固定資産	流動資産及び積極側経過勘定	自己資本、特別準備金・引当金	債務及び消極側経過勘定	収益	営業費用：材料・人件費、減価償却費	その他の費用：利子・租税及びその他の費用	成果計算 (開示/決算、短期損益計算書)

(出所) Wöhe, Günter, Kußmaul, Heinz, *Grundzüge der Buchführung und Bilanztechnik*, 4., Auflage, S.50.

表1-2 ドイツ連邦産業協会(BDI)の産業コンテンツ・フレームン(Industriekontenrahmen=IKR)

0		1		2		3		4		5		6		7		8		9		
積極側		積極側		積極側		積極側		積極側		積極側		積極側		積極側		積極側		積極側		
固定資産		固定資産		流動資産		流動資産		消極側		消極側		消極側		消極側		消極側		消極側		
無形固定資産及び有形固定資産		金融固定資産		流動資産及び借方経過勘定		3自己資本及び引当金		4債務及び貸方経過勘定		5収益		6営業費用		7その他の費用		8成果計算		9原価及び給付計算		
00 未払込資本	10 任意	20 材料、原材料、経営財	30 資本勘定/開始資本	40 任意	50 売上高	60 材料及び原材料、営業商品に関する費用	70 事業税	80 開始/締切	90 営業に関連した経過勘定(営業費用及び収益)											
01 営業開始及び拡張費	11 関連企業の出資	21 半製品、未収益	31 資本準備金	41 債券	51 売上製品	61 売上割引	71/73 任意	81 製造原価	91 原価計算調整勘定											
02 認可、営業保護権、それに類する権利及び価値、特許権、権利及び価値認可	12 関連企業の債権	22 完成品及び商品	32 利益準備金	42 金融機関に対する債務	52 製品及び半製品の在高調整	62 貸金		82 売上原価	92 費用及び収益											
03 暖簾	13 持株	23 棚卸資産前払金	33 損益処分	43 注文に際しての前受金	53 その他の自己給付	63 給料		83 一般管理費	93 場所別原価											
04 無形固定資産における前払金	14 出資会社の債権	24 商品売買債権	34 年度剰余金/年度損失金	44 商品売買債務	54 その他の営業収益	64 福利厚生及び年齢年金に関する費用		84 その他の営業費用	94 責任別原価											
05 土地、土地に付与する権利及び借地権上の建物	15 長期有価証券	25 関連企業及び持株関係にある会社に対する債権	35 特別準備金	45 手形債務	55 持株からの収益	65 減価償却費		85 勘定クラス5の収益調整勘定	95 完成品											
06 任意	16 その他の債権(その他の金融固定資産)	26 その他の資産	36 価値調整	46 関連企業の債務	56 その他の有価証券及び金融資産の財務証券としての証券	66 その他の人の人件費		86 勘定クラス6の費用調整勘定	96 内部取引原価											
07 技術設備及び機械	17 有価証券	27 有価証券	37 年金及びそれらに類する債務引当金	47 持ち株関係にある企業に対する債務	57 その他の利子及びそれに類するもの	67 権利サービス費用		87 勘定クラス7の費用調整勘定	97 売上原価											
08 他の固定資産、経営設備	18 支払手段	28 支払手段	38 納税引当金	48 その他の債務	58 特別収益	68 伝達(記録、情報、旅行、宣伝)に関する費用		88 短期損益計算(KER)	98 売上利益											
09 建物・固定資産の前払金	19 借方経過勘定	29 借方経過勘定	39 その他の引当金	49 貸方経過勘定	59 仕入割引	69 寄付金、その他の費用ならびに価値調整及び期間外費用		89 1年以内の経過勘定	99 成果記載											

(Georg, Wörner, Handels- und Steuerbilanz nach neuem Recht - mit IAS/IFRS und US-GAAP, 8., Auflage, 2003, S.339-342)

このような企業会計領域に対して、図表1に示されている税金等及び補助金からなる政府会計は、公会計制度の領域にある。近年、公会計領域では、公会計コンテンラーメン (Verwaltungskontenrahmen=VKR)、市町村公会計コンテンラーメン (Kommunaler-Verwaltungskontenrahmen)、連邦コンテン・ラーメン (Bundeskontenrahmen) が公表された。これは、行財政改革において、従来のカメラル簿記に複式簿記が導入され、公会計領域のコンテン・ラーメンが構築されたことによる。その際、公会計領域におけるコンテン・ラーメンは、企業会計領域のコンテン・ラーメンの影響を受けている (各国プラン・コンタブルの比較研究 [平成15年度中間報告書] 参照) ^{注5)}。

本稿では、企業会計の領域に焦点を絞って、コンテン・ラーメンと会計制度との関係を検討することにした。それには、まず財務簿記とコンテン・ラーメンの関係を考察する必要がある。

2. 簿記とコンテン・ラーメン

(1) コンテン・ラーメン

簿記において形式的な正規性を求めるためには、まず勘定をコンテン・ラーメンに基づいて分類することが前提とされる。

コンテン・ラーメンは、1937年にライヒス経済省の発令によって義務付けられた。これが、いわゆる「認可コンテン・ラーメン」 (Erlasskontenrahmen) である。このコンテン・ラーメンに基づき各業種200以上のコンテン・ラーメンが作成された。しかし「認可コンテン・ラーメン」とそれによって導き出された業種別のコンテン・ラーメンの義務付けは、1953年に連邦経済省によって中止された^{注6)}。その後、今日に至るまでコンテン・ラーメンの企業への適用は義務付けられていない。

^{注5)} 拙稿「ドイツにおける公会計制度改革と会計計算システム」『新千年紀のパラダイム』(下巻)九州大学出版会、2004年。

^{注6)} Wöhe, Günter/ Kußmaul, Heinz, a.a.O., S.47.

しかし、ドイツ連邦産業協会 (Bundesverband der Deutschen Industrie=BDI) が、「共通コンテン・ラーメン」 (Gemeinschaftskontenrahmen=GKR) (表2) を公表している。このコンテン・ラーメンは勧告されているにすぎない。そのため各企業経営では、各業種別の独自性を考慮したコンテン・プランが展開されている^{注7)}。

共通コンテン・ラーメン (GKR) は、会計法 (Bilanzrecht) 及び原価計算に適用されたが、完全に経済の要求を十分満たすものではなかった。そのため、ドイツ連邦産業協会 (BDI) では、経営経済学委員会の専門家によって、新しいコンテン・ラーメン、いわゆる「産業コンテン・ラーメン (IKR)」 (表1-2) が構築されることになった^{注8)}。

コンテン・ラーメンの分類は、数字記号で示される。共通コンテン・ラーメン (或いはコンテン・プラン) (GKR) は、十進法システムの10のコンテン・ラーメンに分類される。さらに、それぞれ勘定グループ、勘定種類では10に再分類される (表2)^{注9)}。

まず勘定クラス0-3ならびに8及び9のコンテン・ラーメンは、全ての経営において、その内容は原則上同じである。しかし勘定クラスは、各業種のコンテン・ラーメンにおいて特殊な事象に対応している。

勘定クラスの0-3では、成果製造に備え、4-7では、製品製造に備えている。勘定クラスの8では成果の運用、さらに9では決算書の作成に役立つ。したがって、共通コンテン・ラーメン (GKR) は、経営成果の製造及び運用の過程を左から右に向け0から9にわたって展開している。このコンテン・ラーメンは、経営過程分類原則 (Prozessgliederungsprinzip) に基づいている。

コンテン・ラーメンとコンテン・プランは、次のように区別される^{注10)}。

コンテン・ラーメンは、個別企業を超えた勘定計画として、業種独自に必要なシステムに従って、勘定を組織・分類計画したものである。したがって、コ

注7) Wöhe, Günter/ Kußmaul, Heinz, *a.a.O.*, S.47.

注8) BDI, *Industriekontenrahmen, Neufassung 1986*, Bergisch Gludbach 1986.

注9) Ebenda.

注10) Wöhe, Günter/ Kußmaul, Heinz, *a.a.O.*, S.48.

表 2 ドイツ連邦産業協会 (BDI) の共通のコンテン・ラーメン (Gemeinschaftskontenrahmen=GKR)

0	1	2	3	4	5 / 6	7	8	9
固定資産及び長期資本	資金、流動資産及び短期債権	経過勘定	商品及び材料購入及び棚卸	原価種類	原価	半製品及び完成品残高	営業収益	決算書
00 土地及び建物	10 現金	20 会計上の価値償却	30 商品購入	40 材料及び商品に関する費用		70 半製品、未給付	80-84 売上高	90 貸借対照表勘定
01 設備、機械	11 郵便預金	21 土地に関わる損益		41 賃金及び給料		71 完成品		91 損益勘定
02 自動車及び交通輸送手段	12 所有小切手、銀行預金	22 利子損益・それに類する損益		42 家賃及び営業設備費				92 前年度の繰越損益
03 営業設備	13 短期有価証券	23 税 (期間的或いはクラス4)		43 賃金及び給料				93 準備金設定
04 建設中の設備	14 商品売買債権	24 損失補填損益	34 棚卸材料	44 運賃費				94 準備金取崩
05 無形固定資産	15 その他の短期債権、その他の資産	25 その他の営業費用	35 補助材料/経営財	45 広告宣伝費			85 取引商品の売上	95 貸借対照表損益処分
06 金融資産	16 商品売買債務	26 特別損益	36 未引渡商品	46 旅費			86 その他の売上高	
07 長期債務	17 手形債務	27 臨時減価・増価	37 仕掛費用	47 一般管理費			87 自己消費/無償給付	
08 自己資本	18 その他の短期債務	28 営業損益	38 棚卸資産の前私金	48 その他の費用			88 製造及び商品、サービス受け入れ	
09 特別準備金、引当金、経過勘定	19 私的勘定	29 調整勘定	39 取引商品及び製品在高	49 計算上の費用			89 完成品棚卸高の増減	

(出所) Bieg, Harmut, Buchführung, Berlin 2000, S.318-319.

ンテン・ラーメンは一定の経済領域における企業の簿記の基礎的フレームワークとなる。それに対して、勘定プランは、この企業にとって、適正な勘定を各企業に割り当てた分類計画である。基本的には上位に配列されたコンテンツ・ラーメンから導出される。そのため、企業に必要ではなくなった勘定は排除され、また新たに必要になった勘定は、追加的に設定される^{注11)}ことになる。

経営のコンテンツ・プランは、数字システムから導き出され、勘定桁数は、その必要に応じて拡張される。勘定桁数は、形式的には、下記のように構築される。

例)

1. 勘定クラス . . . 1桁
2. 勘定グループ . . . 2桁
3. 勘定種類 . . . 3桁
4. 勘定 . . . 4桁
5. 再分類勘定 . . . 5桁

勘定構造には、共通コンテンツ・ラーメン (GKR) と産業コンテンツ・ラーメン (IKR) が存在する。

①共通コンテンツ・ラーメン (GKR)

共通コンテンツ・ラーメン (GKR) は、経営過程分類原則に基づいており、範囲の区画 (Einkreissystem) システムを特徴としている。つまり勘定クラスは、経営上の販売過程に基づき配列されている^{注12)}。

0 固定資産及び長期資本、1 金銭及び流動資産、短期債権、2 中性費用及び収益 (経過勘定)、3 棚卸資産、4 原価種類、5/6 原価場所、7 原価責任 (半製品及び製品残高)、8 営業収益、9 開示決算書及び決算書

注11) Olfert, Klaus, *Buchführung*, 2., Auflage, Leipzig 2004, S.49.

注12) Wöhe, Günter/ Kußmaul, Heinz, *a.a.O.*, S.54.

販売過程では、長期資本（勘定クラス0）の確保のために、固定資産を購入して、営業を開始する。その際に、支払手段（勘定クラス1）の調達のために、短期他人資本を調達する。他人資本によって購入されるのは、経営での原価配賦（勘定クラス7）のために、経営の原価場所（勘定クラス5/6）で原価性のある（勘定クラス4）もの、つまり投入材料（勘定クラス3）である。販売市場での収益（勘定クラス8）を獲得するための活動が行われ、勘定クラス9では、帳簿記帳を開始し、貸借対照表及び損益計算書を作成するために帳簿を締め切る。勘定クラス2は、経営のシェーマに直接には適合していない。というのは、勘定クラス2は、経営の一循環過程の成果であり、財務簿記と原価計算を区分する役割を果たしているからである。勘定クラス2は、原価計算に入らない損益勘定（勘定4－8）を包括している^{注13)}。

共通コンテン・ラーメン（GKR）の特徴は、財務簿記と原価計算を組織的に統合しているところである。原価計算は、財務簿記で残高を集計した構成要素の計算である。そのため勘定クラス4－8に生じる原価計算は、財務簿記の勘定クラス0－3及び勘定クラス8－9で締め切られる^{注14)}。

②産業コンテン・ラーメン（IKR）

それに対して、産業コンテン・ラーメン（IKR）の勘定クラスは、貸借対照表及び損益計算書別に配列される。このコンテン・ラーメン決算書に適合した決算分類原則（Abschlußgliederungsprinzip）に基づいて、次のように特徴付けられる。

0 無形固定資産及び有形固定資産、1 金銭資産、2 流動資産及び借方経過勘定（貸借対照表の積極側）、3 自己資本及び引当金、4 債務及び貸方経過勘定（貸借対照表の消極側）、5 収益、6 営業費用、7 その他の費用、8 成果計算書（損益計算書）、9 原価計算

注13) Wöhe, Günter/ Kußmaul, Heinz, *a.a.O.*, S.36.

注14) Wöhe, Günter/ Kußmaul, Heinz, *a.a.O.*, S.37.

決算書分類原則に基づけば、各勘定クラスの勘定を統合及び集計することによって、年度財務諸表を系統的に作成することができる^{注15)}。

③GKRとIKRの相違

共通コンテン・ラーメン (GKR) とは異なり、産業コンテン・ラーメン (IKR) は2つの循環システムに従って構築される会計システムを前提としている一方、その財務簿記と原価計算は、2つの計算システムで、それぞれ独立して決算が行われる。

財務簿記と原価計算は、大規模経営では、各部門から独立して、相互に機能するという利点を有する。しかし経営の循環システムは、記帳による決算を行う小規模経営においてのみ利点がある。

財務簿記と原価計算における2つの経営循環システムは、まず第一に作業上の負担が考えられる。というのは、財務簿記から原価計算へ、或いは逆において、追加的な数字振替えが必要であるからである。だがコンピュータ会計処理の場合には、その必要はない。

(2) 財務簿記及び経営簿記とコンテン・ラーメン

産業コンテン・ラーメン (IKR) は、共通コンテン・ラーメン (GKR) と同様に、十進法のシステムに従って構築される。これらの勘定は、10の勘定クラスを包括し、財務簿記と経営簿記を厳格に区分している。

しかし会計システムを統一しようとすることに、それほど障害とならない。というのは、企業経営の決済を個別に行うことができるからである。

財務簿記では、勘定クラス0-8には決算書分類原則が適用されている。これは、大規模資本会社の年度財務諸表には、図表2で示すように、商法の分類規定が基礎となっていることによる。決算書分類原則に基づけば、決算書と年度財務諸表の作成が可能となる。したがって、産業コンテン・ラーメン (IKR) は、資本会社の商法の分類規定に従って構築されていることから、資本会社と

注15) Wöhe, Günter/ Kußmaul, Heinz, *a.a.O.*, S.37.

個人企業の区別なく決算書の作成にとって実用的である^{注16)}。

経営簿記では、勘定クラス9には一般的に共通する経営過程分類原則があてはまる。経営の締め繰りには、2つの決済グループを完全に区分することができ、経営過程での決済ができない場合には、産業コンテン・ラーメン（IKR）を適用できる。

財務簿記と経営簿記との間に区分計算が取り入れている。商法の分類規定に倣って、財務簿記（計算グループI）では、9の勘定クラスに3つのグループが包括されている^{注17)}。

3. 企業経営におけるコンテン・ラーメンの体系

(1) 企業共通のコンテン・ラーメン

経営上のコンテン・プランを利用することから、正規の簿記が、体系的な勘定を構築する。そのためドイツ連邦産業協会（BDI）は、業種別の経営で勘定構築を統一し、経営比較を可能にするために、業種別に協会が構築したコンテン・ラーメンを勧めている。しかしコンテン・ラーメン協会は、義務付けられているのではなく、勧告であり、各企業経営において独自の勘定システムが構築されている^{注18)}。

したがってドイツ連邦産業協会（BDI）は、各経営によって改善を必要とする勘定構築のための枠組みの分類（Grobgliederung）を公表している。コンテン・ラーメンを詳しく分類した勘定プランは、各経営で構築された業種別の勘定構造を拡張したものである^{注19)}。

現在採用されているコンテン・ラーメンは、共通コンテン・ラーメン（GKR）、産業コンテン・ラーメン（IKR）、小売業のコンテン・ラーメン、卸売業のコン

注16) Wöhe, Günter/ Kußmaul, Heinz, *a.a.O.*, S.48- 49.

注17) Wöhe, Günter/ Kußmaul, Heinz, *a.a.O.*, S.49.

注18) Wöhe, Günter/ Kußmaul, Heinz, *a.a.O.*, S.35.

注19) Wöhe, Günter/ Kußmaul, Heinz, *a.a.O.*, S.35.

テン・ラーメンである^{注20)}。

ドイツ連邦産業協会 (BDI) は、1951年に共通コンテン・ラーメン (GKR) を推奨した。1960年には、企業経営の会計システムが、特にコンピュータ設備の導入によって基本的に変化したため、当該協会は1971年には新しく考案した産業コンテン・ラーメン (IKR) を提案した^{注21)}。

したがって、経営過程分類を基礎とした共通コンテン・ラーメン (GKR) と決算書分類原則を基礎とした産業コンテン・ラーメン (IKR) が、企業経営における共通した勘定となった。

なかでも、産業コンテン・ラーメン (IKR) は、国際的水準における会計制度の調和化に対応して、全体的にコンテン・ラーメンは、実務に適応するものになった。近年ではドイツ連邦税理士及び経済監査士職業コンピュータ組織団体 (Datenverarbeitungsorganisation des steuerberatend Berufes in der Bundesrepublik Deutschland eG=DATEV eG) が、共通コンテン・ラーメン (GKR) に倣ってSKR 3 (Standardkontenrahmen=SKR3) を公表し、さらに産業コンテン・ラーメン (IKR) に倣ってSKRR 4 (Standardkontenrahmen=SKR4) を公表した^{注22)}。

図表2 現行のコンテン・ラーメンと会計制度の関係

GKR→経営過程分類原則・・・SKR3

IKR→決算書分類原則・・・SKR4・・・会計制度・会計基準との調和化で変化する

(2) SKR3及びSKR4のコンテン・ラーメン

SKR3 (表3) は、経営過程分類原則に基づいている。この経営過程分類原則は、シェアー (Johan Friedrich Schär) 及びシュマーレンバッハ (Eugen Schmalenbach) の学説にその基礎を見出すことができる^{注23)}。経営過程分類原則は、1937年の

^{注20)} Wöltje, Jörg, *Buchführung und Jahresabschluss*, Stuttgart, Berlin, Köln 2001, S.56, 59参照。

^{注21)} Wörner, Georg, *Handels- und Steuerbilanz nach Recht mit IAS/IFRS und US-GAAP*, 8., Auflage, München 2003, S.35.

^{注22)} Ebenda.

^{注23)} Olfert, Klaus, *a.a.O.*, S.66.

ライヒス・コンテン・ラーメンに変換され、1949～1950年の共通コンテン・ラーメン (IKR) に引き継がれた。経営過程分類原則に基づいている業種のコンテン・ラーメンの例として、卸売業、貿易取引等が挙げられる^{注24)}。

それに対して、SKR4 (表4) は、決算書分類原則に基づいて構築されたコンテン・ラーメンである。勘定の体系化に際して、年度財務諸表における勘定配列を前提としている。これは、部分的には独立しているが、各勘定クラスに整理されている。その際に、この勘定クラスは、商法規定の貸借対照表及び損益計算書の分類に準じている。この分類基準に基づいて構築されたコンテン・ラーメンは、貸借対照表の積極側と消極側とに区分されて示され、積極側では固定資産と流動資産とに分類されている。さらに消極側では、他人資本と自己資本とに分類されている。営業収益及び費用は、損益計算書に記載され、もう一つの勘定クラスに配列される。

なお、通常の営業取引から区別されるべき「中性・臨時損益」は、別の勘定クラスに記録される^{注25)}。勘定クラス9は、開始残高 (開始記帳) を認識するための反対勘定として用いられる決算勘定及び繰越勘定である。

4. 会計制度とコンテン・ラーメンの関係

(1) 会計制度がSKR4に及ぼす影響

以上のことから、これまで述べてきたコンテン・ラーメンのなかで、SKR4が基準的なコンテン・ラーメンであることが明らかになる。このSKR4は、会計の記帳システムが通常コンピュータ処理となったことから、実務的にも普及している^{注26)}。

図表2に示すように、SKR4は、決算書分類原則に基づいて商法の会計規定の勘定配列と一致している。

注24) Olfert, Klaus, *a.a.a.O.*, S.67.

注25) Olfert, Klaus, *a.a.a.O.*, S.66.

注26) Olfert, Klaus, *a.a.a.O.*, S.68.

表3 ドイレル連邦税理士及び経済監査士職業コンピューター組織団体のコンテンランメン (SKR-3)

0	1	2	3	4	5 / 6	7	8	9
固定資産、資本ならびに特別項目及び引当金	支払取引、短期債権及び債務ならびに引出金及び出資金	中性費用及び収益(営業上発生した費用及び収益の経過勘定)	仕入及び商品及び材料残高	営業上発生した費用(原価性ある費用)	原価決済に関して任意(例、営業決済) --SKR 3に入る--	完成品及び半製品残高及びサービス	売上及びその他の営業上発生する収益	決算書及び統計
基本的な給付に備える	期間限定	商品及び材料、補助財、経営財	営業上の給付過程における費用	営業上の給付過程(インプット3)	営業上の給付過程の収益	(アウトプット)		
(インプット1)		(インプット2)						
営業上の給付過程の経過(営業過程分類)								

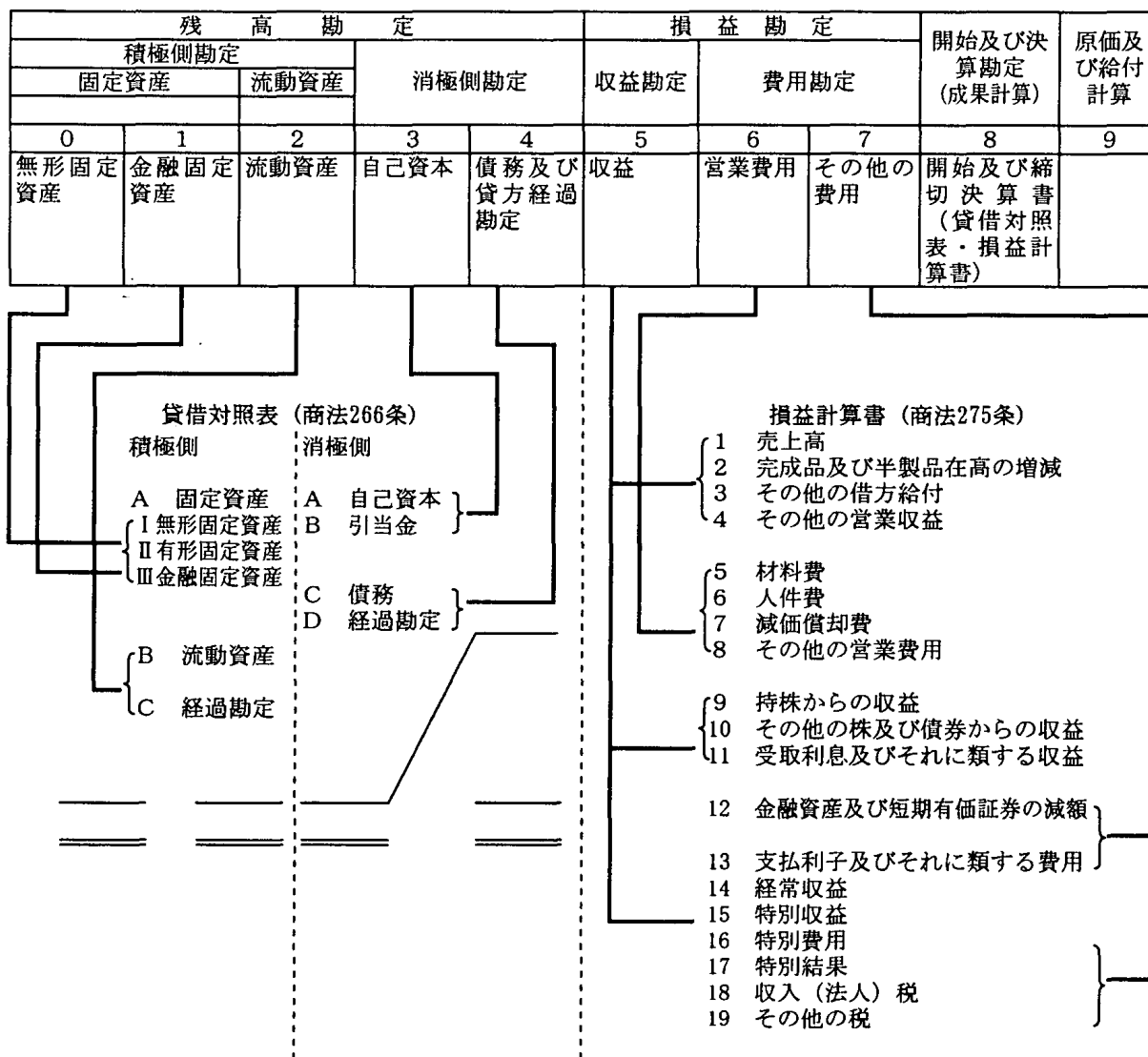
(出所) Olfert, Klaus, *Kompakt-Training Praktische Betriebswirtschaft*, Leipzig 2004, 2., Auflage, S. 65.

表4 ドイレル連邦税理士及び経済監査士職業コンピューター組織団体のコンテンランメン (SKR-4)

0	1	2	3	4	5	6	7	8	9
固定資産	流動資産 積極側経過勘定	自己資本 特別準備金	他人資本(負債)、引当金及び消極側経過勘定	営業収益(売上高、営業収益)	材料費(商品、材料、補助財及び経営財、外部サービスに対する費用)	営業費用(材料費以外の費用)	その他の損益(特に利息収益、利息費用及び営業外収益及び費用)	任意	繰延勘定と集計勘定
貸借対照表(残高計算)			損益勘定(成果計算)						
積極側	消極側	営業収益	営業費用	営業費用	営業費用	営業費用	中性損益及び営業外損益		

(出所) Olfert, Klaus, *Kompakt-Training Praktische Betriebswirtschaft*, Leipzig 2004, 2., Auflage, S. 67.

図表2 コンテン・ラーメンと商法規定との関係



(出所) Scholz, Hans-Gunther, *Betriebliches Rechnungswesen*, Köln 1998, S.39 を参考にして作成している。

(2) 商法及び国際的会計基準 (IAS/IFRS・US-GAAP) のコンテン・ラーメンへの影響

EU会社法指令が、1985年商法典に国内法化されたことによって、コンテン・ラーメンは、商法266条に従った貸借対照表分類に統合され、また商法275条に従った損益計算書分類に配列された。したがってコンテン・ラーメンの0から9までの勘定は、商法の貸借対照表と損益計算書の分類規定に一致している。

近年、国際会計基準 (IAS/IFRS) とアメリカ会計基準 (US-GAAP) との調和化に向けて、商法の会計制度とは別に、ドイツ会計基準委員会 (Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee e.V.) によって、ドイツ会計基準 (Deutsches

Rechnungslegungs Standards=DRS) が公表されるようになった。そのため商法に規定されていない会計基準に従って、例えば連結財務諸表 (DRS-1)、キャッシュ・フロー計算書 (DRS-2)^{注27)} が作成されなければならない。

1985年商法の分類規定は、コンテン・ラーメンと一致しているが、まだ新しい財務諸表の作成基準であるドイツ会計基準 (DRS) は、コンテン・ラーメンには影響していない。

現行商法292条 a では、ドイツ上場企業に国際的会計基準 (IAS/IFRS/US-GAAP) を適用する余地が与えられたが、それは期限付き処置 (2004年12月31日^{注28)}) である。

ドイツ会計基準 (DRS)、例えば連結財務諸表及びキャッシュ・フロー計算書に関する基準が、コンテン・ラーメンに影響することも予想される。

おわりに

本稿では、企業会計領域におけるコンテン・ラーメンを取り上げた。この企業会計領域におけるコンテン・ラーメンが、アングロ・サクソン型の会計基準との調和化に向け、どのように変化しているのか、について検討した。

そこで明らかになったのは、共通コンテン・ラーメン (GKR) の統一化は試みられるが、義務付けには至っていないということである。しかし、各業種の共通のコンテン・ラーメンの枠組みは呈示されているものの、各業種の企業に、

^{注27)} ドイツ会計基準委員会 (DRSC) のホームページ (<http://www.standardsetter.de/>) でドイツ会計基準 (DRS) は参照できる。

^{注28)} Kapitalaufnahmeerleichterungsgesetz=KapAEG (1998年4月4日施行) において、商法292条 a 「・・(2)・連結財務諸表及び状況報告書が、以下の場合には、免責効力をもつとして、
「(a) 国際的に承認された会計原則に従って作成される場合、(b) 指令83/349EWG に一致して、又は場合によっては、信用機関及び保険会社に関しては291条 2文に示された指令にある。」という条文で、結果的には、資本市場に上場する企業に対して、国際会計基準及びUS-GAAP に準じた連結財務諸表の作成及び公開が、認められることになった。しかしこれは、2004年12月31日の期限付き一時的処置で、今後、商法改正を待つこととなった (拙稿「ドイツにおける会計制度の動向と企業の動き」『会計』第158巻第2号 (2000年8月号52頁)) 。

独自のコンテン・ラーメンの構築が委ねられていることである。

ドイツ連邦産業協会 (BDI) が、企業の「共通コンテン・ラーメン」 [1951年公表] (GKR)、或いは「産業コンテン・ラーメン」 (IKR) [1971年公表] を勧告しているにとどまっている。

さらに、この二つのコンテン・ラーメンが、ドイツ産業界の「共通コンテン・ラーメン」となっている。この二つのコンテン・ラーメンを基礎として、ドイツ連邦税理士及び経済監査士職業コンピュータ組織団体 (DATE eG) が、SKR3及びSKR4を公表している。そのうち、SKR4は、「産業コンテン・ラーメン」 (IKR) [1971年公表] を基礎として、国際的会計基準との調和化に努め、新しい会計制度に対応することになる。

またIKR3は、「共通コンテン・ラーメン」 (GKR) 「1951年公表」を基礎として、製造業、小売業等の企業経営において採用された勘定体系である。

SKR4が、会計制度に対応して変化することができるのは、決算書分類原則に基づいていることによる。

表1に示す財務簿記の勘定クラス9は、貸借対照表及び損益計算書の決算書作成に必要な勘定クラスを構成している。

それに対して、経営過程分類原則に基づく勘定クラスは、製品原価計算に必要な勘定クラスが含まれ、決算書作成に必要な法規定には適合できない。

これまで、ドイツではコンテン・ラーメンを企業に統一して義務付け^{注29)} ようと試みられたが、業界では業種独自のコンテン・ラーメンが構築され、統一化には至っていない。しかし、経済団体による「共通コンテン・ラーメン」 (GKR) も、「枠組み」の勧告にとどまっている。

注29) 拙稿「ドイツ企業におけるコンテン・ラーメン」『アドミニストレーション』第10巻1/2合併号、2-3頁。

引用文献

Augsberg, Steffen, *Rechtsetzung zwischen Staat und Gesellschaft — Möglichkeit differenzierter Steuerung des Kapitalmarktes—*, Berlin 2003.

Deitermann, Manfred/ Schmolke, Siegfried/ Rückwart, Wolf-Dieter, *Industrielles Rechnungswesen GKR*, 24., Auflage, Darmstadt 2004.

Olfert, Klaus, *Buchführung*, Leipzig 2004.

Engelhardt, Werner/ Raffée, Hans/ Wischermann, Barbara, *Grundzüge der doppelten Buchhaltung*, Wiesbaden 2002.

Scholz, Hans-Gunther, *Betriebliches Rechnungswesen*, Köln 1998.

Schöttler, Jürgen, Spulak, Reinhard, *Technik des betrieblichen Rechnungswesens*, 9., Auflage, München/Wien 2003.

Wöhe, Günter, *Grundzüge der Buchführung und Bilanztechnik*, 4., Auflage, München 2002.

Wöhe, Günter, *Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre*, 21., Auflage, München 2002.

Wöltje, Jörg, *Buchführung und Jahresabschluss*, Stuttgart/ Berlin/ Köln 2001.

Wörner, Georg, *Handels- und Steuerbilanz nach neuem Recht mit IAS/IFRS und US-GAAP*, 8., Auflage, München/ Wien 2003.

拙稿「ドイツ企業におけるコンテン・ラーメン」『アドミニストレーション』第10巻1/2合併号。

拙稿「ドイツにおける会計制度の動向と企業の動き」『会計』第158巻第2号（2000年8月号）。

拙稿「ドイツにおける公会計制度改革と会計計算システム」『新千年紀のパラダイム』（下巻）九州大学出版会、2004年。

付記) 原稿執筆にあたり、日本会計研究学会スタディグループのメンバーである法政大学の大下勇二教授には大変お世話になりました。この場を借りてお礼申し上げる次第です。